

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ
SETOR DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO

RAQUEL FREIRE BANDEIRA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL –
ANÁLISE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL

CURITIBA
2011

RAQUEL FREIRE BANDEIRA

IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL –
ANÁLISE DOS REQUISITOS NECESSÁRIOS À FRUIÇÃO DO BENEFÍCIO
CONSTITUCIONAL

Monografia apresentada como requisito parcial à
conclusão do curso de Direito, da Universidade
Federal do Paraná.

Orientadora: Profª Drª Betina Treiger Gruppenmacher

CURITIBA
2011

À minha mãe, Grace dos Anjos Freire
Bandeira, exemplo de dedicação à vida
acadêmica e guia nos estudos de minha vida
inteira, em quem sempre me espelho, não
apenas como aluna, mas também e
principalmente como ser humano.

AGRADECIMENTOS

À minha família, apoio constante em todos os momentos de minha vida.

Aos meus amigos, em especial ao “Doze”, partícipes na realização desse trabalho, seja no suporte durante toda a faculdade, seja na condição de ouvintes, seja nos momentos de necessário ócio.

À minha orientadora, Betina Treiger Gruppenmacher, presença constante ao longo de todo esse ano, sempre disponível a ouvir, ajudar e incentivar.

A Frederico Matsuura, Procurador da Fazenda Nacional, ex-chefe e amigo, cujo entusiasmo pelo direito e generosidade inspiram-me, não apenas ao estudo do direito tributário, mas também ao estudo do direito em toda a sua amplitude.

RESUMO

Através de pesquisa essencialmente bibliográfica e da leitura da legislação pertinente ao tema, fizemos uma análise dos conceitos de competência tributária e do fenômeno da incidência para definirmos, após a apresentação de conceitos de diversos autores, o conceito que assumimos para tratar de imunidades tributárias. O caminho percorrido foi em grande parte amparado na análise constitucional, por ser a Constituição não apenas a base normativa das imunidades, mas também a sua base principiológica. Dos fundamentos genéricos, passando pelas classificações pertinentes, pela regulamentação por meio de lei complementar e alcance das normas imunizantes, até o paralelo entre imunidades e isenções para, finalmente, alcançarmos as imunidades das entidades de assistência social. Estas, objeto principal do presente trabalho, definidas como instrumento de amparo social, por sua finalidade assistencial, busca da realização dos princípios sociais e defesa dos hipossuficientes, são infelizmente tolhidas pela fúria arrecadatória da Administração Pública, que, através de leis ordinárias, flagrantemente inconstitucionais, impossibilitam o gozo dessas imunidades. Do que se conclui que somente lei complementar é competente para regulamentar a matéria, no caso o Código Tributário Nacional no seu artigo 14, que deve ser interpretado de acordo com os preceitos constitucionais, para que os requisitos por ele estabelecidos não tolham a eficácia da determinação constitucional.

SUMÁRIO

| | |
|---|-----------|
| 1. INTRODUÇÃO | 8 |
| 2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS | 10 |
| 2.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA..... | 11 |
| 2.2. FENÔMENO DA INCIDÊNCIA | 15 |
| 2.3. DEFINIÇÃO..... | 17 |
| 2.4. IMUNIDADES E PRINCÍPIOS | 21 |
| 2.4.1. <i>Princípio da Isonomia.....</i> | <i>22</i> |
| 2.4.2. <i>Princípios Republicano e da Capacidade Contributiva</i> | <i>23</i> |
| 2.4.3. <i>Princípio da Moralidade Administrativa</i> | <i>24</i> |
| 2.5. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS E CLÁUSULAS PÉTREAS | 25 |
| 2.6. FUNDAMENTOS GENÉRICOS..... | 26 |
| 2.7. CLASSIFICAÇÕES | 27 |
| 2.7.1. <i>Implícitas ou Explícitas</i> | <i>27</i> |
| 2.7.2. <i>Objetivas ou Subjetivas</i> | <i>29</i> |
| 2.7.3. <i>Condicionadas ou Incondicionadas.....</i> | <i>29</i> |
| 2.8. REGULAMENTAÇÃO POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR..... | 31 |
| 2.9. ALCANCE DAS NORMAS IMUNIZANTES..... | 33 |
| 2.10. IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS – PONTOS CONSOANTES E DISSONANTES | 34 |
| 2.10.1. <i>Pontos Consoantes.....</i> | <i>34</i> |
| 2.10.2. <i>Pontos Dissonantes</i> | <i>35</i> |
| 3. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL | |
| 37 | |
| 3.1. ASSISTÊNCIA SOCIAL – CONCEITO..... | 38 |
| 3.2. ANÁLISE SEGUNDO AS CLASSIFICAÇÕES PROPOSTAS..... | 39 |
| 3.3. REGULAMENTAÇÃO PELO ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL | 39 |

| | |
|--|-----------|
| 3.4. ANÁLISE DOS REQUISITOS A SEREM CUMPRIDOS PARA O GOZO DAS IMUNIDADES DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL | 41 |
| 3.4.1. <i>Que a instituição seja de assistência social.....</i> | <i>41</i> |
| 3.4.2. <i>Que a lucratividade não seja o fim último da entidade.....</i> | <i>42</i> |
| 3.4.3. <i>Que os valores obtidos na realização de atividades lucrativas sejam empregados nas finalidades assistenciais no Brasil</i> | <i>42</i> |
| 3.4.4. <i>Que sejam realizadas as chamadas “obrigações acessórias”</i> | <i>43</i> |
| 3.5. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ORDINÁRIAS, QUE ESTABELECEM EMPECILHOS AO GOZO DAS IMUNIDADES PELAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL | 44 |
| 3.5.1. <i>Requisitos da Lei 9.532/97</i> | <i>45</i> |
| 3.5.2. <i>Requisitos da Lei 8.212/91</i> | <i>47</i> |
| 4. CONCLUSÃO | 51 |
| BIBLIOGRAFIA | 53 |

1. INTRODUÇÃO

As imunidades tributárias das entidades de assistência social, seus fundamentos e desdobramentos são o tema principal do presente trabalho. Para desenvolvê-lo, foi feita pesquisa com base bibliográfica. Partimos, primeiramente, para a análise das imunidades tributárias como gênero. Analisamos os conceitos de competência tributária e do fenômeno da incidência para, posteriormente, explanar os diferentes conceitos de imunidades tributárias, nos posicionando pelo conceito de não-incidência constitucionalmente qualificada.

Em seguida, tratamos de desfazer o entendimento equivocado de que imunidades são princípios, explicitando a função destas como instrumento para realização dos princípios constitucionais e como forma de manifestação do chamado princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação. Definimos e relacionamos com o tema proposto alguns dos princípios que consideramos mais relevantes ao estudo do presente trabalho: o princípio da isonomia, o princípio republicano, analisado juntamente com o princípio da capacidade contributiva, e o princípio da moralidade administrativa.

Apontamos as imunidades tributárias como direitos fundamentais e cláusulas pétreas, por seu regime jurídico especial e sua relação indissolúvel com os princípios que realizam, sendo assim irrevogáveis. Passamos para a análise dos fundamentos genéricos das imunidades, motivo que levou as imunidades a integrarem o texto constitucional como direitos fundamentais; sendo estes a analiticidade de nossa Constituição e o caráter político das imunidades. Subsidia teoricamente esta análise o fato de a Constituição brasileira ser minuciosa, analítica, mantendo tal característica também em âmbito tributário e assim estabelecendo as competências tributárias, as exonerações fiscais, as hipóteses de incidência tributárias e a classificação dos tributos. Embasa também esse raciocínio o fato de as imunidades agregarem forte conteúdo político as suas normas, não apenas por sua umbilical relação com princípios constitucionais, mas também pela renúncia de receita que ocasionam.

Tendo em vista o objeto principal do presente trabalho - as imunidades das entidades de assistência social -, elegemos, dentre as tantas classificações propostas, as classificações das imunidades: quanto à forma de previsão

constitucional, se implícitas ou explícitas; quanto ao seu destinatário específico, se objetivas ou subjetivas; e quanto a sua fruição, se condicionadas ou incondicionadas.

Esclarecemos, ainda na análise das imunidades como um todo, a sua forma de regulamentação que, conforme determinação constitucional expressa, somente pode ocorrer por meio de lei complementar e somente através dela, no caso das imunidades condicionadas. Explicitamos que a não edição de lei complementar não implica a limitação da eficácia normativa e apreciamos que a edição de lei complementar que limite a eficácia da norma imunizante é inconstitucional.

Delimitamos também o alcance das normas imunizantes, explanando a possibilidade de se estabelecerem imunidades para além daquelas determinadas explicitamente no texto constitucional, através de emenda à Constituição. E procuramos elucidar uma dúvida didática de grande influência prática, que diz respeito às divergências e convergências entre imunidades e isenções.

Após as análises acima mencionadas, partimos para o tema principal do trabalho: as imunidades das entidades de assistência social. Iniciamos o estudo pela conceituação da assistência social e aplicamos os conceitos e classificações do capítulo anterior às imunidades das entidades de assistência social.

Analisamos a previsão do artigo 14 do Código Tributário Nacional, apresentando nossa versão dos requisitos a serem cumpridos para o gozo das imunidades, com base na previsão do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal. Por fim, se fez necessária a demonstração da inconstitucionalidade das Leis Ordinárias que regulamentam a matéria.

Todos os passos seguidos convergem a um ponto comum, que é o da análise das imunidades das entidades de assistência social que, para além da base principiológica, representam um suporte à realização de direitos sociais, a respeito dos quais o Estado se manifesta como sendo incapaz de promover em sua plenitude e, por isso prevê tais imunidades, incentivando que organizações particulares o auxiliem nessa tarefa.

A importância desse estudo está no destinatário final dessas imunidades, a sociedade, que, no âmbito das imunidades das entidades de assistência social, se apresenta como sujeito e beneficiário da prestação dos serviços assistenciais.

2. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS

A previsão das imunidades é uma característica brasileira, possivelmente a mais importante diferenciação entre a nossa Constituição e as demais constituições democráticas do mundo. Não apenas por ser este um instituto genuinamente nacional, uma vez que as imunidades nos demais países não existem ou recentemente vem sendo instituídas¹, mas também por ser a expressão de valores, que de tão importantes foram escolhidos para terem mais um resguardo constitucional, as imunidades.

A Constituição Brasileira tem como característica marcante a disciplina, de maneira ampla e aprofundada, da matéria tributária, traçando de maneira rigorosa as possibilidades de atuação das pessoas políticas constitucionais, assim como as vedações à atuação destas. Dentre essas vedações estão as imunidades tributárias.

Embora defendamos no presente trabalho serem as imunidades hipóteses de não-incidência tributária, importante a ponderação de Ricardo Lobo Torres sobre o tema:

A imunidade é, portanto, intributabilidade, impossibilidade de o Estado criar tributos sobre o exercício dos direitos da liberdade, incompetência absoluta para decretar impostos sobre bens ou coisas indispensáveis à manifestação da liberdade, não-incidência ditada pelos direitos humanos e absolutos anteriores ao pacto constitucional.²

As imunidades tributárias são um fenômeno constitucional que explicitam princípios ao estabelecerem a não incidência de tributos sobre determinadas pessoas, bens, coisas ou situações, como forma de incentivo à realização desses princípios.

Segundo Leandro Marins de Souza, “as *imunidades tributárias* previstas constitucionalmente representam a resposta normativa à idéia de interferência do

¹ A teoria das imunidades não é tão bem desenvolvida em outros países como no Brasil. Por vezes situações consideradas imunidades para os brasileiros são tratadas por isenções em países como Estados Unidos, Alemanha e Argentina. Aliás, foi nesses países onde primeiramente surgiram as imunidades recíprocas.

² TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação – Imunidades e Isonomia*, p.36

Estado no sentido de garantia dos anseios da comunidade e da aplicação direta da *justiça social*³.

Uma sociedade racional deve, segundo John Rawls, satisfazer os princípios da justiça,

que são coletivamente racionais a partir da perspectiva da posição original; e do ponto de vista do indivíduo, o desejo de afirmar a concepção pública da justiça como fator determinante de nosso plano de vida é coerente com os princípios da escolha racional. Essas conclusões apóiam os valores da comunidade, e, ao atingi-las, minha análise da justiça como equidade se completa.⁴

2.1. COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA

A Constituição brasileira é uma das mais completas em matéria tributária, sendo minuciosa não só ao estabelecer as competências de cada ente federativo, mas também ao determinar os princípios de proteção ao contribuinte.

Conforme determina Roque Carrazza, a “delimitação das competências da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal é reclamo impostergável dos princípios federativo e da autonomia municipal e distrital, que nosso ordenamento jurídico consagrou”.⁵

Para dar respaldo a essa alegação, é necessário apenas consultar a Constituição Federal, norte de nosso ordenamento jurídico, que outorgou para cada um dos entes federativos, parcela da competência tributária. No entanto, dúvidas e interpretações divergentes existem, ainda mais no Direito Tributário, área em que a controvérsia se faz presente em praticamente todos os temas, e é à própria Constituição que devemos nos voltar para dirimir os conflitos.

A Constituição Federal, a partir do seu artigo 145⁶, contém o *estatuto do contribuinte*⁷, estabelecendo: a classificação de tributos, os princípios constitucionais

³ SOUZA, Leandro Marins de. *Imunidade Tributária* – Entidades de Educação e Assistência Social, p. 41

⁴ RAWLS, John. *Uma teoria da justiça*, p. 643

⁵ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 529.

⁶ Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos:

I - impostos;

tributários, as imunidades tributárias e a distribuição de competências tributárias. Interessa, nesse momento, a análise da competência tributária, como requisito à conceituação das imunidades tributárias.

O saudoso Geraldo Ataliba, em discurso a magistrados recém empossados, fez questão de enfatizar que, em se tratando de processo que envolve matéria tributária, anda bem aquele que consulta primeiramente a Constituição e não o Código Tributário Nacional, pois a base do direito tributário brasileiro está na Constituição Federal, que é extensa e meticulosa em matéria tributária⁸.

Desde logo, podemos antecipar a definição da competência tributária, pelos assuntos até agora enfrentados, como sendo uma das competências estabelecidas e distribuídas pela Constituição Federal entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que permite a seu titular criar, *in abstracto*, tributos, por meio de lei⁹. Cabendo a essas pessoas políticas respeitar com rigor as determinações constitucionais em matéria tributária, principalmente o chamado *estatuto do contribuinte*.

Trataremos aqui da competência tributária, não do poder de tributar, pois não é possível se falar, em nosso país, de “poder tributário”, já que a possibilidade de criar tributos está delimitada pelas normas constitucionais, não sendo os entes federativos livres para instituir tributos de maneira absoluta e irrestrita¹⁰.

O poder tributário é expressão do poder político, consequência do *jus imperium* do Estado. Como manifestação da soberania estatal, é originariamente ilimitado.

Uma vez definida a organização jurídica do Estado, o poder tributário, até então ilimitado, passa a sujeitar-se a normas definidoras de seu exercício:

II - taxas, em razão do exercício do poder de polícia ou pela utilização, efetiva ou potencial, de serviços públicos específicos e divisíveis, prestados ao contribuinte ou postos a sua disposição;

III - contribuição de melhoria, decorrente de obras públicas.

§ 1º - Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

§ 2º - As taxas não poderão ter base de cálculo própria de impostos.

⁷ Termo utilizado por Marçal Justen Filho ao se referir à analiticidade da Constituição brasileira em matéria tributária.

⁸ CARRAZZA, Roque Antonio. Em palestra ao Instituto Brasileiro de Estudos Tributários, em Curitiba, Paraná, 2011, se referindo ao saudoso Geraldo Ataliba.

⁹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 533.

¹⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 531.

nasce, assim, a competência tributária, que se traduz no poder tributário juridicamente delimitado.¹¹

A competência tributária é uma das competências estabelecidas e distribuídas pela Constituição Federal entre União, Estados, Municípios e Distrito Federal, que permite a seu titular criar, *in abstracto*, tributos, por meio de lei ¹².

Para Paulo Barros de Carvalho:

A competência tributária, em síntese, é uma das parcelas entre as prerrogativas legiferantes de que são portadoras as pessoas políticas, consubstanciada na possibilidade de legislar para a produção de normas jurídicas sobre tributos.¹³

Logo, competência tributária está ligada à possibilidade de legislar em matéria tributária, de forma a estabelecer os aspectos pessoal, material, temporal e espacial da hipótese de incidência¹⁴. Embora em um primeiro momento tal conceito pareça simples, surge, a partir dele, uma série de debates doutrinários, que serão enfrentados em seguida.

A partir do artigo 153 da Constituição Federal¹⁵, é possível verificar as competências tributárias de cada ente federativo.

¹¹ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 54

¹² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias: teoria e análise da jurisprudência do STF*, p. 533.

¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p. 236.

¹⁴ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 70.

¹⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

I - importação de produtos estrangeiros;

II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;

III - renda e proventos de qualquer natureza;

IV - produtos industrializados;

V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários;

VI - propriedade territorial rural;

VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar.

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

§ 2º - O imposto previsto no inciso III:

I - será informado pelos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei;

II - não incidirá, nos termos e limites fixados em lei, sobre rendimentos provenientes de aposentadoria e pensão, pagos pela previdência social da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, a pessoa com idade superior a sessenta e cinco anos, cuja renda total seja

Tomamos como base para determinar a titularidade da competência tributária o princípio federativo, como se observa na distribuição de competências na Constituição Federal, estabelecendo como competentes a União, os Estados, os Municípios e o Distrito Federal. Essas pessoas políticas foram definidas como titulares da competência tributária por possuírem Poder Legislativo com representação própria¹⁶, por isso os Territórios Federais, por não possuírem um órgão Legislativo próprio, não gozam de competência tributária no Brasil.

A Constituição é a moldura que determinou os limites de atuação do Poder Legislativo de cada um dos entes federativos, permitindo que estes, dentro do espaço concedido, instituam tributos, sem interferir no espaço de atuação do outro ente.

A titularidade da competência tributária, no entanto, não se confunde com capacidade ativa tributária. Enquanto a competência é a aptidão para legislar em matéria tributária, a capacidade ativa tributária está ligada à possibilidade de cobrar o pagamento do tributo.

Quem cria o tributo tem, concomitantemente, a capacidade tributária ativa, ou seja, quem tem competência tributária (legislar) tem capacidade tributária ativa

constituída, exclusivamente, de rendimentos do trabalho. ([Revogado pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998](#))

§ 3º - O imposto previsto no inciso IV:

I - será seletivo, em função da essencialidade do produto;

II - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação com o montante cobrado nas anteriores;

III - não incidirá sobre produtos industrializados destinados ao exterior.

IV - terá reduzido seu impacto sobre a aquisição de bens de capital pelo contribuinte do imposto, na forma da lei. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

§ 4º - O imposto previsto no inciso VI terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas e não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore, só ou com sua família, o proprietário que não possua outro imóvel.

§ 4º O imposto previsto no inciso VI do *caput*: ([Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

I - será progressivo e terá suas alíquotas fixadas de forma a desestimular a manutenção de propriedades improdutivas; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

II - não incidirá sobre pequenas glebas rurais, definidas em lei, quando as explore o proprietário que não possua outro imóvel; ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#))

III - será fiscalizado e cobrado pelos Municípios que assim optarem, na forma da lei, desde que não implique redução do imposto ou qualquer outra forma de renúncia fiscal. ([Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003](#)) ([Regulamento](#))

§ 5º - O ouro, quando definido em lei como ativo financeiro ou instrumento cambial, sujeita-se exclusivamente à incidência do imposto de que trata o inciso V do "caput" deste artigo, devido na operação de origem; a alíquota mínima será de um por cento, assegurada a transferência do montante da arrecadação nos seguintes termos:

I - trinta por cento para o Estado, o Distrito Federal ou o Território, conforme a origem;

II - setenta por cento para o Município de origem.

¹⁶ CARRAZZA, Roque Antônio, *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 477.

(cobrar). Em geral, ambas as prerrogativas pertencem ao mesmo titular, mas existe a possibilidade de o titular da competência tributária delegar a capacidade ativa tributária a outra pessoa, seja ela jurídica ou física; a isso se dá o nome de parafiscalidade.

Sendo assim, a parafiscalidade ocorre quando um ente diferente daquele que instituiu o tributo tem a capacidade de arrecadá-lo e utilizá-lo para um fim determinado, aplicando a sua finalidade. No entanto, se o ente que arrecada apenas acumula os valores pagos a título do tributo sem empregar-lhes o devido fim, este não é ente parafiscal, é apenas mero agente arrecadador.

A capacidade, então, sempre anda ao lado da competência. Em outras palavras, quem tem competência sempre tem capacidade, mas nem sempre quem tem capacidade tem competência. Em razão do que foi dito, há que se ter em vista que o sujeito ativo da relação tributária, aquele que tem o direito subjetivo de exigir a prestação (capacidade tributária ativa), não é necessariamente aquele que tem prerrogativa para editar a lei (competência tributária). A capacidade ativa tributária é, portanto, delegável, por meio de lei e sempre com base na Constituição.

2.2. FENÔMENO DA INCIDÊNCIA

A incidência é fenômeno jurídico decorrente da subsunção do fato gerador¹⁷, ou fato imponível¹⁸ à hipótese de incidência, que faz surgir a relação jurídica tributária e com ela a obrigação de pagar o tributo e a capacidade de cobrar o pagamento. Para Geraldo Ataliba a incidência é “fenômeno especificamente jurídico da **subsunção de um fato a uma hipótese legal**, como conseqüente e automática comunicação ao fato das virtudes jurídicas previstas na norma.”¹⁹

O fenômeno da incidência somente se dá quando o fato praticado corresponde rigorosamente à determinação legal abstrata, prevista constitucionalmente, fazendo surgir o vínculo jurídico abstrato (relação jurídica

¹⁷ O termo fato gerador sofreu e ainda sofre grandes críticas por parte da doutrina, uma vez que é utilizado no texto do Código Tributário Nacional tanto para a hipótese de incidência ou regra matriz de incidência, quanto para determinar o fato imponível.

¹⁸ Termo proposto por Geraldo Ataliba em seu livro “Hipótese de Incidência Tributária”.

¹⁹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 42

tributária) entre o titular da capacidade ativa tributária (sujeito ativo) e o contribuinte ou responsável tributário (sujeito passivo).

Como podemos observar, a incidência somente existe porque, no momento em que a Constituição distribui as competências tributárias, também estabelece fatos jurígenos, que, se e quando realizados no mundo fenomênico, desencadeiam o fenômeno da incidência; são os chamados fatos imponíveis²⁰.

O fenômeno da incidência é muito bem ilustrado por Geraldo Ataliba ao afirmar:

Com as cautelas que as comparações impõem, é fenômeno parecido com uma descarga elétrica sobre uma barra de ferro. Recebendo a descarga, a barra passa a ter a força de atrair metais. Substancialmente, a barra persistirá sendo de ferro. Por força, entretanto, da descarga, adquirirá a propriedade de ser apta a produzir esse específico efeito de ímã. Incidência é a descarga elétrica.²¹

Betina Treiger Grupenmacher, por sua vez, esclarece:

A incidência é, portanto, um fenômeno jurídico desencadeado pela prática de um fato tributariamente relevante, previsto nas disposições atributivas de competência contidas na Constituição, cujas normas gerais estão descritas na lei complementar, e instituído por lei ordinária, que, para que seja válida e eficaz, deve reproduzir de maneira fidedigna a descrição do fato ou circunstância de fato espelhada no arquétipo constitucional dos tributos.²²

O fenômeno jurídico da incidência tem como finalidade provocar a transformação de um fato praticado concretamente em relação jurídica tributária, ou seja, produzir um vínculo jurídico abstrato.

²⁰ Paulo de Barros Carvalho considera que o termo fato imponível não é o mais adequado, enunciando que “A respeito do fato que realmente sucede no quadro do relacionamento social, dentro de específicas condições de espaço e de tempo, que podemos captar por meio de nossos órgãos sensoriais e até dele participar fisicamente, preferimos denominar fato jurídico tributário. Fato jurídico porque tem o condão de irradiar efeitos de direito. E tributário pela simples razão de que sua eficácia está diretamente ligada à instituição do tributo.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005. p. 245).

²¹ ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*, p. 26

²² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade Tributária - Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: Heleno Taveira Tôres. (Org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, p. 840-856.

No entanto, nem todos os fatos que correspondem rigorosamente à hipótese de incidência prevista em lei são tributáveis. Há fatos jurídicos que estão além do alcance do fenômeno da incidência por determinação da própria Constituição que reveste determinadas pessoas, bens, coisas e situações com o manto das imunidades.

2.3. DEFINIÇÃO

As imunidades são hipóteses de desoneração da carga tributária. Logo, a norma constitucional imunizante constitui *regra positiva de exclusão*²³, atua sobre a norma tributante para impedir sua incidência. Sendo assim, a norma imunizante estabelece uma regra de intributabilidade.

Onerar, tem sua origem latina no termo *onus*, - *ëris* (n), que se traduz para o português como carga, peso, ônus, fardo²⁴. O tributo constitui um ônus que recai sobre o patrimônio de seu sujeito passivo ou responsável tributário. Nossa legislação, no entanto, instituiu formas de desoneração como as imunidades, isenções e reduções de base de cálculo e alíquota. Formas de retirar do contribuinte o ônus de pagar o tributo.

Conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coêlho:

O tributo é um ônus: algo que grava e onera o patrimônio particular. Por isso chamamos exoneração o fenômeno de *tirar dito ônus*. Exoneração em sentido amplo, repita-se. Exoneração como gênero comportando diversas espécies. Preferimos esta palavra pelo simples fato de não ter usança no jargão da tributarística nacional. Conhecem-se certos institutos que possuem efeitos exonerativos: imunidades, isenções, reduções de bases de cálculo e alíquotas, *at alia*. Todavia inexiste um *nomen juris* para abarcar todas estas formas particulares de exclusão do tributo. Daí a eleição do termo *exoneração* como capaz de compreender todas as formas particulares de exclusão total ou parcial do *quantum* tributário (que do nosso ponto de vista do contribuinte, economicamente falando, é um ônus). Não se confunda aqui o termo *exoneração* com a teoria jurídica do ônus.²⁵

²³ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 214

²⁴ FERREIRA, António Gomes. *Dicionário de Latim- Português*, p.804

²⁵ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 30.

As leis tributárias determinam a hipótese de incidência tributária, ou seja, estabelecem de maneira abstrata fatos jurídicos que, caso realizados no mundo fenomênico, desencadeiam o fenômeno da incidência. As leis tributárias projetam o perfil da norma de tributação, que é “composta de *hipótese* (situações fáticas) e *consequências jurídicas*”.²⁶ As alterações exonerativas nas leis tributárias geraram, nas hipóteses das normas de tributação, modificações qualitativas e nas consequências dessas normas, alterações quantitativas. Quando se opera uma alteração qualitativa, há a não-incidência da norma tributária, não há, portanto, tributação. Enquanto que quando a alteração gerada é quantitativa somente se modificam as regras para o cumprimento da obrigação tributária, a forma de calcular o tributo²⁷. Neste caso, ao contrário daquele, existe relação jurídica tributária, pois a norma tributária incide sobre o fato juridicamente relevante.

Sacha Calmon Navarro Coelho classifica as exonerações em *internas* à estrutura da norma, que se subdividem de acordo com a sua atuação na norma tributária, se atuam nas hipóteses ou nas consequências; *externas* à estrutura da norma tributária²⁸.

As imunidades, tema central desse trabalho, são, segundo o autor, exonerações internas que alteram as hipóteses das normas tributárias, gerando uma modificação qualitativa, ou seja, evitando que se dê o fenômeno da incidência, conforme ensina Sacha Calmon Navarro Coelho:

À luz da teoria da norma jurídica, os dispositivos constitucionais imunizantes ‘entram’ na composição da *hipótese de incidência das normas de tributação*, configurando-lhe o alcance e fixando-lhe os lindes. (...) O dispositivo constitucional que põe a imunidade atua na hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurídica*.²⁹

²⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 199

²⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 199

²⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 201

²⁹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária*, p. 205.

Sobre as normas imunizantes, alega Betina Treiger Gruppenmacher:

Não obstante estarem diretamente relacionadas à competência tributária, **as normas imunitórias impedem a incidência nas hipóteses que arrolam**. É dizer, a competência é exercida em sua plenitude ao ser criado o tributo. O que ocorre é que as normas de imunidade, após instituído o tributo, impedem que a respectiva lei alcance as situações nela previstas. É uma questão cronológica. Primeiramente é criado o tributo e depois a norma impositiva deixa de incidir por expressa determinação constitucional. (Sem grifos no original).³⁰

A tese acima apresentada, de que imunidades constituem hipótese de não-incidência tributária, no entanto, não é o entendimento majoritário da doutrina brasileira.

Roque Carrazza aponta as imunidades como sendo uma das barreiras que delimitam a competência tributária de maneira negativa. Partindo desse conceito, o autor dividiu a competência tributária em dois aspectos: o positivo, que seria a autorização legal para instituir tributos; e o negativo, limitação do aspecto positivo.

Assim, as pessoas políticas somente podem criar os tributos que lhe são afetos se os acomodarem aos respectivos escaninhos constitucionais, construídos pelo legislador constituinte com regras positivas (que autorizam tributar) e negativas (que traçam os limites materiais e formais da tributação)³¹.

Aires F. Barreto e Paulo Aires Barreto enunciam:

(...) as chamadas 'imunidades tributárias', que consistem, exatamente, na exclusão da competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. Quer dizer: a própria Constituição, ao traçar a competência tributária, proíbe o seu exercício em relação a eles. Em outras palavras, não concede competência tributária em relação a certos bens, pessoas e fatos. As imunidades tributárias são, portanto, matéria pertencente à disciplina constitucional da competência. Configuram as mais importantes 'limitações

³⁰ GRUPENMACHER, Betina Treiger . Imunidade Tributária - Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: Heleno Taveira Tôres. (Org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária*: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges, p. 840-856.

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p.771

constitucionais ao poder de tributar”, como indelevelmente balizadas por Aliomar Baleeiro.³²

Os autores complementam, ao ensinar que:

Rigorosamente, não caberia falar em limitação à competência tributária. De fato, esta surge com campo definitivo, demarcado pelos contornos resultantes das ações e reações de outras normas. A competência tributária – com o mestre Geraldo Ataliba, consignamos há muito – é resultado de regras positivas e negativas que a delineiam e demarcam.”³³

Por todo o exposto, extraímos que Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto entendem as imunidades de maneira similar à de Roque Antonio Carrazza. Tanto este, quanto aqueles autores, entendem as imunidades não como limitação à competência tributária do Estado, mas como regras que incorporam a competência tributária de maneira negativa. Pois, haveria para eles dois aspectos da competência tributária, o positivo, das normas que possibilitam a instituição de tributos, e o negativo, das normas que impossibilitam a instituição de tributos em relação a determinadas pessoas, fatos ou situações. As imunidades seriam, portanto, regras negativas da competência tributária.

Paulo de Barros Carvalho, após análise minuciosa das demais definições de imunidades tributárias, apresenta a sua própria:

(...) a classe finita e imediatamente determinável de normas jurídicas, contidas no texto da Constituição Federal, e que estabelecem, de modo expresse, a incompetência das pessoas políticas de direito constitucional interno para expedir regras instituidoras de tributos que alcancem situações específicas e suficientemente caracterizadas.”³⁴

Paulo de Barros Carvalho, portanto, analisa as imunidades partindo da ideia de que estas constituem regras de estrutura, que são responsáveis por formar,

³² BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p.11

³³ BARRETO, Aires F. e BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: Limitações Constitucionais ao Poder de Tributar*, p.13

³⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.203

transformar ou produzir outras normas³⁵. A transformação realizada, no caso das normas de imunidade tributária, seria a limitação constitucional ao poder de tributar, ao estabelecer a incompetência das pessoas político-constitucionais para tributar determinadas pessoas, fatos e bens.

Como se observa, muitos são os posicionamentos acerca da definição das imunidades tributárias. Como tudo em direito tributário, esta matéria é polêmica e controversa. No entanto, o entendimento minoritário de que as imunidades são previsões constitucionais que impedem o fenômeno da incidência foi o adotado no presente trabalho.

Portanto, seguimos o entendimento de Betina Treiger Grupenmacher ao afirmar que,

(...) as regras imunitórias tornam a hipótese de incidência regras não-juridicizantes, sobre as quais nos centramos. Importa demonstrar que, de fora a parte serem regras atinentes à competência tributária, as regras constitucionais de imunidade são normas impeditivas da incidência tributária, alcançando tal desiderato ao determinarem que, em relação às pessoas e fatos por ela alcançados, a hipótese de incidência adquire natureza *não-juridicizantes*, na proposta de Becker, ou *pré-juridicizantes*, na classificação de Pontes de Miranda. As mencionadas regras constitucionais determinam que o suporte fático é *insuficiente* para “atrair” a norma de incidência ou algo se passou que ‘a desfalcou’.”³⁶

2.4. IMUNIDADES E PRINCÍPIOS

Já foi apontada, nesse trabalho, a intrínseca relação entre imunidades tributárias e princípios constitucionais. Cabe agora definir de que forma se dá essa relação e com quais princípios as imunidades se relacionam.

Primeiramente, cabe esclarecer que, embora haja autores que defendam serem as imunidades princípios, não é este o entendimento que assumimos acerca do tema. As imunidades, embora possuam intrínseca relação com princípios constitucionais, não são normas de caráter tão abstrato nem tem tão alto grau de

³⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*, p.202

³⁶ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Imunidade Tributária - Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: Heleno Taveira Tôres. (Org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*, p. 840-856.

generalidade como os princípios. As imunidades são normas de estrutura, que modificam outras normas jurídicas e tem aplicabilidade direta e imediata sobre as normas que alteram. Discutiremos adiante a respeito do grau de eficácia das normas imunizantes, mas o fato é que suas determinações são específicas e não genéricas e que sua aplicabilidade é concreta e não abstrata, ao contrário dos princípios.

Sendo assim, as imunidades não são princípios, mas sim “aplicações ou manifestações de um princípio, que podemos batizar de princípio da não-obstância do exercício de direitos fundamentais por via da tributação”.³⁷ A Constituição Federal concede a certos princípios o *status* de fundamentais e disciplina a não tributação de certas situações, de modo a garantir a efetiva realização desses princípios.

Em conclusão, Regina Helena Costa verifica que:

(..) as imunidades tributárias, além de densificarem princípios e valores constitucionais, conferindo a determinados sujeitos autêntico direito público subjetivo de não-sujeição à imposição fiscal, revelam-se, também, instrumentos de proteção de outros direitos fundamentais.³⁸

Resta, nesse tópico, apresentar alguns dos princípios de maior relevância no estudo das imunidades. Os princípios são normas de forte conteúdo axiológico e alto grau de generalidade e abstração que orientam todo o ordenamento jurídico. Sendo assim, não se pode afirmar que somente alguns princípios tem influência sobre as normas imunizantes. No entanto, para os fins a que este trabalho se destina, importa a análise dos seguintes princípios: o princípio da isonomia, o princípio republicano (a ser tratado conjuntamente com o princípio da capacidade contributiva) e o princípio da moralidade administrativa.

2.4.1. Princípio da Isonomia

³⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 37

³⁸ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 83

Todos devem pagar tributos. Uma vez realizado o fato imponible, ocorrida a incidência, surge a relação jurídica tributária e com ela a obrigação de pagar tributos. O princípio da isonomia é uma das manifestações do princípio da igualdade na esfera tributária.

Segundo Ricardo Lobo Torres:

A desigualdade que ofende o princípio constitucional da igualdade, a liberdade relativa e os direitos humanos é a que radica em escolhas arbitrárias, afastadas da razoabilidade e da proporcionalidade. **Igualdade fiscal para a Constituição é proibição de arbitrariedade, excesso ou desproporção.**

O princípio da igualdade é vazio, recebendo o conteúdo dos diversos valores (justiça, segurança e liberdade) e harmonizando-lhes as comparações intersubjetivas. A igualdade fiscal significará vedação das desigualdades consubstanciadas na injustiça, na iniquidade, na insegurança e na opressão dos direitos, que ofendem a liberdade relativa e a propriedade privada.”³⁹ (Sem grifos no original).

Partindo das considerações do autor acima citado, temos que o princípio da igualdade deve ser revestido pelos valores do ordenamento em que está inserido. Por esse motivo é que a exoneração fiscal, embora constitua exceção ao fenômeno da incidência, não fere o princípio da isonomia, pois tem papel instrumental determinante na realização dos princípios constitucionais.

2.4.2. Princípios Republicano e da Capacidade Contributiva

“República é o tipo de governo, fundado na igualdade formal das pessoas, em que os detentores do poder político exercem-no em caráter eletivo, representativo (de regra), transitório e com responsabilidade”.⁴⁰ Percebemos, por esta definição, uma intrínseca relação entre o princípio republicano e o princípio da isonomia, pois em um Estado republicano as pessoas tem iguais direitos, não devendo haver tratamento mais benefício de umas em detrimento de outras.

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 417

⁴⁰ CARRAZZA, Roque. *Curso de Direito Constitucional Tributário*, p. 67

Portanto, faz-se necessário, também no âmbito tributário, manter a coerência republicana, sendo a melhor forma para tratar de maneira isonômica os contribuintes aplicar o princípio da capacidade contributiva. Já dizia Geraldo Ataliba, sintetizando o princípio da capacidade contributiva, “quem tem mais paga mais, quem tem menos paga menos, quem não tem não paga”.⁴¹

A capacidade contributiva é delimitada por dois extremos: o mínimo existencial, condições mínimas para um ser humano se manter com dignidade⁴²; e a vedação ao confisco, forma de proteção ao direito de propriedade do contribuinte, já que os tributos não são sanções, não podem servir para confiscar os bens dos particulares pelos entes federativos. Ao contrário, a tributação tem como função principal a promoção da justiça social, através da redistribuição da renda. De forma resumida, podemos alegar que “a capacidade contributiva começa *além* do mínimo necessário à existência humana digna e termina *aquém* do limite destruidor da propriedade”⁴³

As imunidades são forma de promoção da justiça social, algumas de maneira mais clara do que outras, como é o caso das imunidades das entidades de educação e assistência social. Por esse motivo, as imunidades são casos em que existe a capacidade econômica, mas inexistente a capacidade contributiva⁴⁴, não sendo possível a tributação.

2.4.3. Princípio da Moralidade Administrativa

O princípio da moralidade administrativa impõe ao Estado, tanto na esfera administrativa, quanto na esfera legislativa, a probidade, a honestidade, o decoro, a

⁴¹ Conforme o saudoso professor Geraldo Ataliba reiteradamente se manifestava em suas aulas e palestras.

⁴³ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 138

⁴⁴ Enquanto a capacidade econômica é uma manifestação de um potencial econômico que se dá, por exemplo, pela disposição de renda ou patrimônio através de consumo, a capacidade contributiva é uma composição de fatores cuja finalidade é a realização da justiça social. No Brasil, o aspecto objetivo da capacidade contributiva (aptidão para contribuir) se sobressai em relação ao subjetivo, embora ambos sejam percebidos em nosso ordenamento.

lealdade, a boa-fé e, em última análise, a busca pela realização, tanto quanto possível, da justiça social⁴⁵.

Sendo as imunidades uma forma de realização da justiça social e do Estado Democrático de Direito, como já enunciado, fundamental é a presença desse princípio em toda e qualquer análise relativa às normas imunizantes.

A administração pública, como ente responsável pela fiscalização e arrecadação dos tributos, deve prezar pela reta aplicação do ordenamento jurídico, e, de forma especial, pela aplicação integral do texto constitucional, muito embora, na prática, muitas vezes seja comum nos depararmos com equívocos das Fazendas Públicas que, por vezes, impedem a aplicação de normas constitucionais, reduzindo o âmbito eficaz das imunidades, por exemplo.

2.5. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS COMO DIREITOS FUNDAMENTAIS E CLÁUSULAS PÉTREAS

As imunidades tributárias não são princípios, conforme já exposto anteriormente. Consideramos as imunidades como manifestações do princípio da não-obstância de direitos fundamentais por via da tributação⁴⁶. As imunidades são direitos fundamentais, como também assim entende Regina Helena Costa:

Destaque-se, em primeiro lugar, que as imunidades tributárias são direito fundamentais porque apresentam atributos próprios do regime jurídico especial a que estes estão sujeitos, retomando: são normas constitucionais, erigidas ao status de cláusulas pétreas, e os comandos nelas contidos revestem-se de aplicabilidade direta e imediata.⁴⁷

Mais especificamente, são direitos fundamentais de primeira geração, pois impõem ao Estado uma vedação ao seu poder de tributar, em relação a certas pessoas, objetos e fatos. E são cláusulas pétreas, por serem “ligadas

⁴⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 122

⁴⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 122

⁴⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 82

indissoluvelmente aos direitos fundamentais e preexistentes ao pacto constitucional”⁴⁸, sendo assim irrevogáveis, mesmo que por emenda à Constituição.

2.6. FUNDAMENTOS GENÉRICOS

Nesse tópico, estabelecemos os fundamentos genéricos, as razões para que as imunidades tenham sido estabelecidas no texto constitucional da forma como foram, como direitos fundamentais. Os fundamentos específicos de cada norma imunizante, por sua vez, serão analisados, posteriormente, apenas em relação ao tema principal desse trabalho, as entidades de assistência social.

O primeiro fundamento é uma característica marcante nas Constituições brasileiras, a analiticidade. As Constituições podem ser classificadas, segundo Gilmar Ferreira Mendes, como

(...) *sintéticas* ou *concisas* e *analíticas* ou *prolixas*, conforme enunciem apenas as regras básicas de organização do Estado e os preceitos referentes aos direitos fundamentais – o *núcleo duro* das constituições; ou se desdobrem numa infinidade de normas no afã de *constitucionalizar* todo o conjunto da vida social.⁴⁹

Em matéria tributária, nossa Carta Magna não foge à regra, sendo minuciosa ao estabelecer as competências tributárias, as exonerações fiscais (nesse caso, as imunidades), as hipóteses de incidência tributárias e a classificação dos tributos.

O legislador constituinte, ao tomar a decisão política de definir a competência tributária em nível constitucional, obteve como consequência a necessidade de a previsão de exonerações fiscais consideradas mais relevantes se dar nesse mesmo nível.⁵⁰

Temos, como segundo fundamento, o caráter político das imunidades, o que exige de seus intérpretes uma análise combinada dos dispositivos constitucionais

⁴⁸ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 71

⁴⁹ MENDES, Gilmar Ferreira, COELHO, Inocêncio Mártires e BRANCO, Paulo Gustavo Gonet. *Curso de Direito Constitucional*, p. 19

⁵⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 66

com o forte vínculo teleológico que elas, as imunidades, sustentam. Conceder imunidade implica exonerar, deixar de arrecadar, o que gera para o Estado um grande impasse, uma vez que este tem sua estrutura projetada para a arrecadação.

2.7. CLASSIFICAÇÕES

Classificações nada mais são do que divisões didáticas de temas de modo a facilitar sua análise e apreensão. Toda classificação somente tem razão de ser se for útil para elucidar o tema estudado. As classificações aqui analisadas tem também esta mesma finalidade. Embora haja muitas outras formas de classificar as imunidades tributárias, acreditamos que, para a proposta desse trabalho, faz-se *mister* a análise das seguintes classificações: quanto à forma de previsão constitucional, se implícitas ou explícitas; quanto ao seu destinatário específico, se objetivas ou subjetivas; e quanto a sua fruição, se condicionadas ou incondicionadas.

2.7.1. Implícitas ou Explícitas

No Brasil, a maioria das normas imunizantes estão explícitas na Constituição. Há inclusive casos em que se utiliza erroneamente o termo “isenção” em lugar de “imunidade”, como é o caso do artigo 195, §7º⁵¹ da Constituição da

⁵¹ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;
II - dos trabalhadores;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

República. Como já alegado, as imunidades são previsões quase que de exclusividade da Constituição brasileira, no entanto, países como a Argentina, Alemanha e Estados Unidos aplicam a imunidade recíproca, embora suas Constituições não prevejam explicitamente essa possibilidade. Tais países utilizam, como fundamento para o benefício, princípios constitucionais⁵².

Conforme ensina Clélio Chiesa,

A norma imunizante pode ser constituída a partir de fragmentos de textos, de um artigo, de alguns ou da soma deles. Enfim, não há necessidade de haver previsão literal no texto constitucional de que determinada situação está afastada da tributação para que configure hipótese de imunidade. Tal norma imunizante pode ser dessumida, como é o caso da imunidade recíproca, de outras diretrizes, contidas na Constituição Federal.⁵³

Embora muitas sejam as imunidades previstas explicitamente em nossa Constituição, há também, em nosso ordenamento, imunidades implícitas. Conforme esclarece Ricardo Lobo Torres, há imunidades que

(...) apenas se explicitarão nos tratados internacionais e nas leis infraconstitucionais através dos mecanismos de isenção ou dos descontos do imposto de renda.

Assim acontece com a imunidade dos agentes consulares e com a do mínimo existencial relativa à família e aos bens necessários à alimentação e ao vestuário da população de baixa renda. Outras só aparecerão no discurso da doutrina ou da jurisprudência, como é o caso das que exornam os demais direitos da liberdade declarados no art. 5º - profissão, acesso à justiça, personalidade, etc.⁵⁴

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

⁵² TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 72

⁵³ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro* – desonerações nacionais e imunidades condicionadas, p. 126

⁵⁴ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 73

2.7.2. Objetivas ou Subjetivas

Embora todas as imunidades tenham como destinatário um sujeito, o sujeito passivo da obrigação tributária que será exonerado do pagamento do tributo, as normas imunizantes apresentam em seu aspecto material um elemento sobre o qual recai a exoneração, podendo ser este elemento um objeto ou um sujeito.

2.7.2.1. Imunidades Objetivas

As imunidades objetivas exoneram determinados bens, como por exemplo, a imunidade do artigo 150, VI, “d”, cujo foco são os livros, os jornais, os periódicos e o papel destinado a sua impressão. Embora o foco seja o objeto, como foi dito anteriormente, as pessoas ligadas aos objetos acabam por se beneficiar, de maneira indireta, da imunidade.

2.7.2.2. Imunidades Subjetivas

Já as imunidades subjetivas impedem a incidência da norma tributária sobre determinadas pessoas escolhidas constitucionalmente. “São outorgadas em função da natureza jurídica da pessoa ou, mesmo, em consideração ao papel socialmente relevante que desempenha. A imunidade subjetiva é, assim, atributo da personalidade jurídica de certos entes”⁵⁵. Os sujeitos imunes são aqueles que, embora possuam capacidade econômica, não possuem capacidade contributiva, não incidindo sobre estes as normas tributantes. As imunidades subjetivas explícitas estão previstas no artigo 150, VI, “a” e “c”, e §§ 2º-4º da Constituição Federal.

2.7.3. Condicionadas ou Incondicionadas

Aires F. Barreto e Paulo Ayres Barreto classificam as imunidades em condicionadas e incondicionadas.

⁵⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 126

Por imunidades incondicionadas deve entender-se aquelas que independem de qualquer integração de norma infraconstitucional para viabilizá-las. Ou, dito de outra forma, a Constituição não estabelece qualquer requisito, qualquer condição para que a imunidade tenha plena eficácia.

Já as imunidades ditas condicionadas só operam plenamente mediante norma infraconstitucional integrativa. Em outras palavras, a própria Constituição subordina a eficácia plena dessas imunidades à observância de certas condições estabelecidas em normas infra-constitucionais.⁵⁶

2.7.3.1. Imunidades Incondicionadas

Pela análise do texto constitucional, percebe-se que a hipótese de certas normas imunizantes não apresenta qualquer requisito a sua aplicação, como no caso das imunidades recíprocas, dos templos de qualquer culto e dos livros, periódicos, jornais e do papel destinado a sua impressão. Tendo em vista que as normas jurídicas fazem um uso diretivo da linguagem, ou seja, interferem no comportamento alheio de forma a condicioná-lo⁵⁷, é possível afirmar que o único requisito estabelecido por essas normas são as suas próprias condições de aplicação. Bastando, por exemplo, ser ente federativo (condição de aplicação da norma) para usufruir das imunidades recíprocas (art. 150, VI, “a”). São normas de aplicação ampla e imediata. A Constituição nem estabelece requisitos, nem determina que norma infraconstitucional o faça.

As imunidades incondicionadas também estão presentes no âmbito das taxas. As normas que estabelecem imunidades de taxas são, em regra, incondicionadas. Excetuam-se a essa regra as previsões do artigo 5º, LXXVI, letras “a” e “b” (imunidades do registro civil de nascimento e de certidão de óbito, sujeitas à comprovação da pobreza) e LXXIV da Constituição Federal (imunidades relativas à assistência jurídica integral, sujeitas à comprovação de insuficiência de recursos).

Já no âmbito das contribuições, percebem-se duas imunidades incondicionadas. A primeira, quanto às aposentadorias e pensões concedidas pelo

⁵⁶ BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. *Imunidades Tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar*, p.14

⁵⁷ Quanto à análise das normas jurídicas, seus usos e linguagens importante a propositura do livro Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária de Sacha Calmon Navarro Coelho que citando Von Wright estabelece como características das normas jurídicas o caráter, as condições de aplicação, a autoridade, o sujeito normativo, a promulgação e a sanção.

registro geral de previdência social estabelecidas pelo artigo 201 da Constituição. E a segunda, referente às pessoas que permanecem em atividade mesmo tendo completado o tempo de aposentadoria aguardando completarem as exigências do artigo 40, §1º, III, da Constituição Federal.

2.7.3.2. Imunidades Condicionadas

Algumas hipóteses de normas imunizantes preveem requisitos para o seu gozo. É o caso das imunidades da alínea “c”, inciso VI do artigo 150 da Constituição Federal, que trata das imunidades dos partidos políticos, entidades sociais, instituições de educação e de assistência social.

Além dos requisitos impostos constitucionalmente, é necessário cumprir também os requisitos infraconstitucionais, caso haja regulamentação por meio de Lei Complementar, para o gozo dessas imunidades. Logo, por exemplo, não basta ser instituição de assistência social para ser exonerada da carga tributária, é necessário também não ter fins lucrativos, requisito constitucional, além de cumprir os requisitos infraconstitucionais, estabelecidos necessariamente em lei complementar (artigo 14 do Código Tributário Nacional). Os requisitos específicos estabelecidos para as entidades de assistência social serão analisados a seguir, uma vez que este é o tema principal do presente trabalho.

2.8. REGULAMENTAÇÃO POR MEIO DE LEI COMPLEMENTAR

É competência exclusiva de Lei Complementar regular matéria relativa às imunidades, conforme estabelece o artigo 146, II da Constituição Federal⁵⁸. As leis

⁵⁸ Art. 146. **Cabe à lei complementar:**

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto

complementares tem função tríplice em matéria tributária: dispõem sobre os conflitos de competência entre as pessoas políticas constitucionais, regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecem normas gerais nessa matéria.

As imunidades constituem limitações constitucionais ao poder de tributar. Sendo assim, somente Lei Complementar pode estabelecer os requisitos para a aplicação da norma imunizante. No entanto, a não regulamentação por meio de lei complementar não implica a ineficácia da norma imunizante. A esse respeito, afirma Ricardo Lobo Torres, que a “ausência de normas regulamentares da imunidade, porém, não lhe prejudica a fruição, pois os direitos absolutos independem do sistema legislativo infraconstitucional.”⁵⁹.

Por esse motivo, Regina Helena Costa alega que as normas imunizantes não são condicionadas e sim condicionáveis, vez que:

Em algumas hipóteses de imunidades, diversamente, o legislador infraconstitucional é chamado a complementar o preceito constitucional. Pode ocorrer, assim, que a mesma vontade constitucional idônea a estabelecer a imunidade remeta ao legislador infraconstitucional a incumbência de fixar os requisitos e/ou condições para a fruição do benefício. Nesse caso a norma terá eficácia plena até a edição do ato normativo redutor de seu âmbito eficaz – vale dizer, será autêntica norma de eficácia contida ou restringível.⁶⁰

Por se tratarem as imunidades de previsão constitucional, muito além disso, de direito fundamental, não podem elas ser tolhidas de qualquer forma. As

no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#) (Sem grifos no original).

⁵⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os Direitos Humanos e a Tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 63

⁶⁰ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 95-96

imunidades não podem ser reduzidas nem ampliadas, nem por meio de Lei Complementar, pois esta é competente apenas para regulá-la, nem mesmo por meio de Emenda Constitucional, já que se trata de cláusula pétrea.

Sobre tal questão, elucida Clélio Chiesa:

A lei complementar que, a título de regular as imunidades condicionadas, dificultar excessivamente o gozo dos seus benefícios é absolutamente inconstitucional, pois o seu espectro é restrito a editar normas necessárias a dar operatividade aos comandos constitucionais e não anulá-los.⁶¹

2.9. ALCANCE DAS NORMAS IMUNIZANTES

Eis outro aspecto polêmico em relação ao tema imunidades: o alcance das normas imunizantes. Embora as normas imunizantes muitas vezes determinem de maneira explícita o tributo a que se destina a exoneração, não há impedimento para a implementação dessas imunidades em relação aos demais tributos⁶². Geralmente, consideramos como âmbito de abrangência da norma imunizante aquele definido pela norma que cria a imunidade. Partindo do texto constitucional, é possível classificar as imunidades em genéricas/gerais ou tópicas/específicas/especiais.

Enquanto as imunidades genéricas impõem a não-incidência tributária de qualquer tributo que recaia sobre o patrimônio, a renda ou os serviços de todas as pessoas protegidas constitucionalmente no artigo 150, VI, as imunidades específicas se limitam a impedir a incidência de um tributo, seja ele imposto, taxa ou contribuição de melhoria, dirigindo-se de maneira tópica a uma pessoa política.

Outra diferença entre essas espécies de imunidades está no fundamento de cada uma delas. As imunidades genéricas reafirmam princípios fundamentais, por exemplo, a imunidade dos templos de qualquer culto visa preservar a liberdade

⁶¹ CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, p. 160

⁶² COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 45

religiosa⁶³. Já as imunidades específicas fundamentam-se em “valores mais limitados ou conveniências especiais”⁶⁴.

Essa classificação tem como base uma leitura literal das normas imunizantes. A doutrina vai além nessa análise, havendo quem defenda que as imunidades tem alcance para todos os tributos, como, por exemplo, Clélio Chiesa:

A respeito dessa questão, pode-se dizer que é importante fazer uma distinção entre o que pode ocorrer em tese e o que está positivado. Explicando melhor: em tese, não há dúvida de que o legislador pode criar hipóteses normativas imunizantes que contemplam outros tributos que não sejam impostos. Outro problema é saber se o texto constitucional atual contempla hipóteses de imunidades para outros tributos além dos impostos.⁶⁵

Assim como Clélio Chiesa acaba por concluir em seu trabalho, também nós acreditamos que as imunidades se aplicam a todas as espécies tributárias.

2.10. IMUNIDADES E ISENÇÕES TRIBUTÁRIAS – PONTOS CONSOANTES E DISSONANTES

Apresentamos nesse tópico os aspectos que aproximam e afastam os institutos das imunidades e das isenções, a fim de impedir que se confundam tais conceitos.

2.10.1. Pontos Consoantes

⁶³Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes:

(...)

VI - defesa da paz;

(...)

VIII - repúdio ao terrorismo e ao racismo;

⁶⁴ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF*, p. 124

⁶⁵ CHIESA, CLÉLIO. *A Competência Tributária do Estado Brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, p. 131

Tanto imunidades quanto isenções são hipóteses de não-incidência tributária, embora estas tenham embasamento infra-constitucional e aquelas tenham fundamento constitucional.

Os principais pontos de intersecção entre imunidades e isenções são: a) constituem regras de estrutura, ao determinar uma limitação constitucional ao poder de tributar, impedindo a incidência da norma tributante; b) são regras parciais, pois por serem hipóteses de não-tributação somente podem ser aplicadas em casos em que poderia ocorrer a incidência tributária, caso as normas exonerantes não existissem; logo, sem norma tributante não haveria razão de ter norma exonerante; c) seu alcance pode se dar em relação a todos os tributos, podendo “ter por objeto quaisquer espécies tributárias”⁶⁶; d) se justificam pela perseguição de fins constitucionais⁶⁷.

Relevante aqui explicitar que tanto as normas de isenção quanto as normas de imunidades exercem influência sobre a hipótese de incidência das normas tributantes, gerando uma alteração no perfil impositivo do fato jurígeno⁶⁸. Ambas as hipóteses de exoneração impedem a incidência da norma tributante.

Partindo da análise do fenômeno da incidência tributária, Sacha Calmon Navarro Coêlho divide as exonerações em internas e externas à estrutura da norma e subdivide as exonerações internas em exonerações nas hipóteses e exonerações nas consequências das normas. Segundo o autor, tanto as isenções, quanto as imunidades são exonerações internas nas hipóteses das normas tributantes, gerando dessa maneira uma alteração qualitativa dessas normas, impossibilitando que ocorra o fenômeno da incidência⁶⁹.

2.10.2. Pontos Dissonantes

⁶⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 105

⁶⁷ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – teoria e análise da jurisprudência do STF, p. 105

⁶⁸ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária, p. 206

⁶⁹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária, p. 201

Conforme já disposto, tanto as imunidades quanto as isenções atuam na “hipótese de incidência, excluindo de certos fatos ou aspectos destes a *virtude jurígena*”.⁷⁰ A diferença está na esfera de previsão de uma e de outra: enquanto as imunidades tem previsão constitucional, as isenções estão previstas na legislação infraconstitucional, em lei complementar ou em lei ordinária.

A segunda diferença se dá no âmbito teleológico, enquanto “a imunidade liga-se a valores caros que se pretende sejam duradouros, enquanto a isenção veicula interesses mais comuns, por si sós mutáveis”⁷¹.

Uma terceira diferença se apresenta como desdobramento das duas anteriores: enquanto as imunidades tem caráter imutável, por serem cláusulas pétreas, as isenções podem ser inclusive passageiras, concedidas e retiradas de acordo com a conveniência da Administração Pública.

⁷⁰ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária, p. 205

⁷¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria Geral do Tributo, da Interpretação e da Exoneração Tributária, p. 205

3. IMUNIDADES TRIBUTÁRIAS DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

As imunidades, como vimos, são normas que reafirmam direitos e garantias constitucionais, através da desoneração da carga tributária nas hipóteses determinadas pela Constituição, sendo uma delas a imunidade das entidades de assistência social, tema principal do presente trabalho.

As entidades de assistência social tem sua imunidade declarada na Constituição Federal nos artigos 150, VI, "c"⁷², em relação aos impostos, e 195, §7º⁷³, em relação às contribuições. Tais dispositivos constitucionais impedem que ocorra o fenômeno da incidência sobre os fatos impositivos realizados por essas entidades.

⁷² Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

(...)

VI - instituir impostos sobre:

(...)

c) patrimônio, renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, atendidos os requisitos da lei;

(...)

§ 4º - As vedações expressas no inciso VI, alíneas "b" e "c", compreendem somente o patrimônio, a renda e os serviços, relacionados com as finalidades essenciais das entidades nelas mencionadas.

⁷³ Art. 195. A seguridade social será financiada por toda a sociedade, de forma direta e indireta, nos termos da lei, mediante recursos provenientes dos orçamentos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e das seguintes contribuições sociais:

I - dos empregadores, incidente sobre a folha de salários, o faturamento e o lucro;

II - dos trabalhadores;

I - do empregador, da empresa e da entidade a ela equiparada na forma da lei, incidentes sobre: [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

a) a folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

b) a receita ou o faturamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

c) o lucro; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

II - do trabalhador e dos demais segurados da previdência social, não incidindo contribuição sobre aposentadoria e pensão concedidas pelo regime geral de previdência social de que trata o art. 201; [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 20, de 1998\)](#)

III - sobre a receita de concursos de prognósticos.

IV - do importador de bens ou serviços do exterior, ou de quem a lei a ele equiparar. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

(...)

§ 7º - São isentas de contribuição para a seguridade social as entidades beneficentes de assistência social que atendam às exigências estabelecidas em lei.

(...)

O artigo 150, IV, “c” da Constituição Federal trata das “instituições de educação e assistência social e das entidades beneficentes de assistência social”. Deixaremos de lado, nesse trabalho, a análise das imunidades das instituições de educação e enfrentamos as imunidades relativas às entidades de assistência social.

3.1. ASSISTÊNCIA SOCIAL – CONCEITO

A própria Constituição define assistência social no artigo 203⁷⁴, que resumidamente determina como assistência social a prestação de serviços que tenham como fim o cumprimento de direitos sociais. A expressão “direitos sociais”, por sua vez, nos remete ao artigo 6º da Constituição Federal, que assim os enumera: “Art. 6º São direitos sociais a educação, a saúde, a alimentação, o trabalho, a moradia, o lazer, a segurança, a previdência social, a proteção à maternidade e à infância, a assistência aos desamparados, na forma desta Constituição. [\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 64, de 2010\)](#)”

Tratando da Assistência Social, Rogério Tobias de Carvalho afirma que

A assistência social é política de seguridade social que busca prover necessidades básicas das pessoas que não tenham condições de obtê-las por seus próprios meios – de forma lícita -, para que adquiram ou readquiram tais condições, independentemente de qualquer contraprestação por parte do assistido.

Tem por objetivo proteger toda a família, tida como base da sociedade (artigo 226 da CFFB/88), desde a maternidade até a velhice, especialmente os incapazes e carentes.⁷⁵

⁷⁴ Art. 203. A assistência social será prestada a quem dela necessitar, independentemente de contribuição à seguridade social, e tem por objetivos:

- I - a proteção à família, à maternidade, à infância, à adolescência e à velhice;
- II - o amparo às crianças e adolescentes carentes;
- III - a promoção da integração ao mercado de trabalho;
- IV - a habilitação e reabilitação das pessoas portadoras de deficiência e a promoção de sua integração à vida comunitária;
- V - a garantia de um salário mínimo de benefício mensal à pessoa portadora de deficiência e ao idoso que comprovem não possuir meios de prover à própria manutenção ou de tê-la provida por sua família, conforme dispuser a lei.

⁷⁵ CARVALHO, Rogério Tobias de. Imunidade Tributária e Contribuições para a Seguridade Social, p.13

Tais direitos devem ser garantidos pelo Estado, no entanto, é de conhecimento geral, a ineficiência estatal na realização dos direitos previstos na nossa Carta Magna. Por esse motivo, a própria Constituição, a fim de incentivar que a iniciativa privada auxilie o Estado na prestação de serviços necessários e na garantia desses direitos, estabelece as imunidades das entidades de assistência social.

3.2. ANÁLISE SEGUNDO AS CLASSIFICAÇÕES PROPOSTAS

No item 2.7 desse trabalho, propusemos as classificações das imunidades: quanto à forma de previsão constitucional, em implícitas ou explícitas; quanto ao seu destinatário específico, em objetivas ou subjetivas; e quanto a sua fruição, em condicionadas ou incondicionadas.

Partindo dessa classificação, é possível determinar serem as imunidades das entidades de assistência social: explícitas, uma vez que previstas constitucionalmente no artigo 150, VI, “c” e 195, §7º; subjetivas, por terem como beneficiário direto as instituições de assistência social; e condicionadas, já que a própria Constituição determina a possibilidade de lei complementar regulamentar os requisitos para sua fruição. Falamos em possibilidade, pois conforme exposto, o fato de lei complementar não regulamentar a matéria não obstaculariza a fruição da imunidade.

3.3. REGULAMENTAÇÃO PELO ARTIGO 14 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O legislador constituinte, ao estabelecer as imunidades das entidades de assistência social, também previu, no artigo 150, VI, “c” que tais imunidades seriam regulamentadas por meio de lei, nesse caso, somente poderia ser Lei Complementar, já que se trata de hipótese de limitação constitucional ao poder de

tributar, conforme estabelece o já citado artigo 146 da Constituição Federal. Sendo assim, coube ao Código Tributário Nacional – Lei Complementar 5.172/66, regulamentar a matéria, como o fez no seu artigo 14⁷⁶, que estabelece os requisitos necessários para o gozo de tais imunidades, além de fazer referência direta ao texto constitucional no seu artigo 9º⁷⁷, que reafirma as imunidades previstas no artigo 150 da Carta Magna.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional tem como finalidade regulamentar a aplicação dos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal. “Esta peculiaridade lhe confere uma eficácia que não está presente nas chamadas normas

⁷⁶ Art. 14. O disposto na alínea c do inciso IV do artigo 9º é subordinado à observância dos seguintes requisitos pelas entidades nele referidas:

I - não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a título de lucro ou participação no seu resultado;

I – não distribuírem qualquer parcela de seu patrimônio ou de suas rendas, a qualquer título; ([Redação dada pela Lcp nº 104, de 10.1.2001](#))

II - aplicarem integralmente, no País, os seus recursos na manutenção dos seus objetivos institucionais;

III - manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão.

§ 1º Na falta de cumprimento do disposto neste artigo, ou no § 1º do artigo 9º, a autoridade competente pode suspender a aplicação do benefício.

§ 2º Os serviços a que se refere a alínea c do inciso IV do artigo 9º são exclusivamente, os diretamente relacionados com os objetivos institucionais das entidades de que trata este artigo, previstos nos respectivos estatutos ou atos constitutivos.

⁷⁷ Art. 9º É vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - instituir ou majorar tributos sem que a lei o estabeleça, ressalvado, quanto à majoração, o disposto nos artigos 21, 26 e 65;

II - cobrar imposto sobre o patrimônio e a renda com base em lei posterior à data inicial do exercício financeiro a que corresponda;

III - estabelecer limitações ao tráfego, no território nacional, de pessoas ou mercadorias, por meio de tributos interestaduais ou intermunicipais;

IV - cobrar imposto sobre:

a) o patrimônio, a renda ou os serviços uns dos outros;

b) templos de qualquer culto;

c) o patrimônio, a renda ou serviços de partidos políticos e de instituições de educação ou de assistência social, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo;

c) o patrimônio, a renda ou serviços dos partidos políticos, inclusive suas fundações, das entidades sindicais dos trabalhadores, das instituições de educação e de assistência social, sem fins lucrativos, observados os requisitos fixados na Seção II deste Capítulo; ([Redação dada pela Lei Complementar nº 104, de 10.1.2001](#))

d) papel destinado exclusivamente à impressão de jornais, periódicos e livros.

§ 1º O disposto no inciso IV não exclui a atribuição, por lei, às entidades nele referidas, da condição de responsáveis pelos tributos que lhes caiba reter na fonte, e não as dispensa da prática de atos, previstos em lei, assecuratórios do cumprimento de obrigações tributárias por terceiros.

§ 2º O disposto na alínea a do inciso IV aplica-se, exclusivamente, aos serviços próprios das pessoas jurídicas de direito público a que se refere este artigo, e inerentes aos seus objetivos.

federais, pois vincula todos os entes tributantes e não somente a União Federal, ordem jurídica parcial, como acontece com estas últimas”⁷⁸.

3.4. ANÁLISE DOS REQUISITOS A SEREM CUMPRIDOS PARA O GOZO DAS IMUNIDADES DAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Partamos agora para a análise dos requisitos necessários ao gozo das imunidades dos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º. Os requisitos aqui apontado tem como base o já citado artigo 14 do Código Tributário Nacional e a Constituição Federal. Somente se cumpridos esses requisitos, não incidirá a hipótese de incidência das normas tributantes sobre as entidades de assistência social.

3.4.1. Que a instituição seja de assistência social

Tratamos anteriormente da definição de assistência social trazida pela Constituição. Somente podem usufruir dessas imunidades as entidades prestadoras dos serviços de assistência social definidos no artigo 6º da Constituição Federal.

As imunidades das entidades de assistência social configuram “um dos aspectos da proteção ao mínimo existencial”⁷⁹. O mínimo existencial é uma construção indefinida, cuja finalidade é assegurar condições materiais básicas à sobrevivência digna humana. Este mínimo deveria ser garantido pelo Estado, mas como não o é, concede o Estado o benefício das imunidades às entidades que o auxiliam na realização da justiça social.

Entidade de assistência social é toda aquela que realiza atividades para atender aos direitos sociais dos cidadãos. Parece ser este um conceito amplo e de fato o é propositalmente, tendo em vista a *ratio essendi* das imunidades⁸⁰.

⁷⁸ CHIESA, Clélio. *A competência tributária do Estado brasileiro* – desonerações nacionais e imunidades condicionadas, p. 161

⁷⁹ TORRES, Ricardo Lobo. *Os direitos humanos e a tributação* – Imunidades e Isonomia, p. 225

⁸⁰ SOUZA, Leandro Marins de. *Imunidade Tributária* – Entidades de Educação e Assistência Social, p. 67

3.4.2. Que a lucratividade não seja o fim último da entidade

Ao estabelecer a imunidade, a própria Constituição impôs um dos requisitos necessários ao seu gozo: o exercício das atividades deve se dar “sem fins lucrativos”. O termo utilizado pela Constituição deve ser analisado com cautela, uma vez ser improvável que uma instituição se mantenha sem lucros.

Para tanto, recorramos ao artigo 14 do Código Tributário Nacional e, a partir de sua leitura, percebemos que a não-lucratividade não se refere à instituição e sim à não aferição de lucros por parte de seus sócios, instituidores ou diretores. O *superavit* pode existir, deve existir; o que não é permitida é a distribuição dos lucros, bem como a reversão destes em benefício de outras pessoas que não aquelas que necessitam da assistência social.

Estamos a tratar de instituições cuja lógica não pode ser desvinculada da lucratividade, por esse motivo a lei não pune com a desqualificação do *status* de entidade de assistência social aquelas que são lucrativas, apenas determina que os valores arrecadados devam estar comprometidos com o fim social da entidade.

Não seria lógico coibir a lucratividade, até porque, se a entidade não gerasse lucro, não haveria razão para torná-la imune, uma vez que não realizaria fato imponible que permitisse a incidência da norma tributária. Somente se cria uma norma de não-incidência, se há possibilidade de que a incidência ocorra, do contrário, letra morta seria a norma imunizante.⁸¹

3.4.3. Que os valores obtidos na realização de atividades lucrativas sejam empregados nas finalidades assistenciais no Brasil

Outra questão a ser analisada se refere às atividades realizadas para obtenção desse lucro. Há quem diga que somente a atividade voltada para a realização do fim social é imune. Sendo passíveis da incidência da norma tributária todas as demais atividades como, por exemplo, o aluguel de um imóvel por uma dessas entidades. Como o imóvel alugado não é o lugar utilizado para a prestação

⁸¹ Conforme já exposto, as imunidades das entidades de assistência social representam momento em que um sujeito com capacidade contributiva deixa de ter capacidade tributária.

do serviço assistencial, há autores que entendem que, sobre tais situações, não se aplicaria a norma imunizante.

No entanto, a norma constitucional buscou incentivar atividades de assistência social e, para que essas entidades se mantenham financeiramente, é necessário que realizem outras atividades que não sejam de cunho assistencial. O requisito constitucional aqui não é a exclusividade na realização da atividade assistencial, mas sim que todos os rendimentos obtidos nas demais atividades realizadas sejam revertidos para o fim social a que ela (a entidade) se destina e em nosso país, uma vez que é o Brasil, como um todo, que abdica da arrecadação para incentivar a realização da assistência social por particulares. Há apenas uma ressalva a ser feita: deve-se respeitar o princípio da livre concorrência. Se a realização da atividade implicar a concorrência desleal, não será permitida sua imunidade, isso porque não se pode utilizar de um benefício constitucional, a exoneração tributária decorrente das imunidades, para prejudicar outros contribuintes, aqueles que prestam serviço ou oferecem produtos que concorrem com aqueles das entidades de assistência social.

3.4.4. Que sejam realizadas as chamadas “obrigações acessórias”⁸²

Embora não haja dever de pagar o tributo, continua a obrigação de “manterem escrituração de suas receitas e despesas em livros revestidos de formalidades capazes de assegurar sua exatidão”⁸³.

As relações jurídicas tributárias, principais e acessórias, são independentes, sendo assim, a inexistência do dever de pagar o tributo decorrente da não-incidência da norma tributante não faz desaparecer as obrigações acessórias. O cumprimento desses deveres em matéria de imunidades é fundamental, uma vez que se trata de renúncia de receita; importantíssima é a fiscalização acerca do cumprimento dos

⁸² O termo obrigação acessória é muito criticado pela doutrina. Existem dois tipos de relação jurídica tributária: a principal, referente ao pagamento do tributo; e a acessória, que diz respeito ao cumprimento de medidas que instrumentam a administração fazendária a cobrar e fiscalizar o pagamento do tributo. A crítica está na nomenclatura utilizada que remete às obrigações acessórias do direito civil, que seguem a ordem da principal. Entretanto, em Direito Tributário a obrigação acessória não se extingue pelo cumprimento da obrigação principal, são relações jurídicas independentes.

⁸³ Redação do inciso III do artigo 14 do Código Tributário Nacional.

demaís requisitos do artigo 14 do Código Tributário Nacional. Tal fiscalização somente pode ocorrer se se mantiverem as escriturações dos livros, se se permitir a fiscalização, ou seja, sem o cumprimento desse requisito, isto é, o cumprimento das obrigações acessórias, não há como verificar se os demais estão sendo cumpridos, não há como verificar se a entidade realmente faz jus ao benefício.

3.5. INCONSTITUCIONALIDADE DAS LEIS ORDINÁRIAS, QUE ESTABELECEM EMPECILHOS AO GOZO DAS IMUNIDADES PELAS ENTIDADES DE ASSISTÊNCIA SOCIAL

Conforme já analisado, as imunidades das entidades de assistência social podem ser classificadas como condicionadas, uma vez que a norma imunizante que as institui estabelece a possibilidade de que a fruição destas imunidades esteja condicionada ao cumprimento de requisitos a serem estabelecidos por lei. Falamos em “possibilidade”, pois o fato de a Lei Complementar ainda não ter sido editada não implica a impossibilidade de gozo da imunidade. Somente lei complementar é competente para exercer tal papel, conforme determinação expressa da própria Constituição.

Elucida Clélio Chiesa, que

Com efeito, sob o ângulo jurídico, a atividade de legislar não é totalmente livre; ao contrário, deve, necessariamente, observar o que estipulam as normas de construção de proposições normativas impostas pelo sistema. O sistema jurídico brasileiro regula sua própria criação. A ordem jurídica é constituída de forma hierárquica, de modo que as normas inferiores buscam seu fundamento de validade nas normas superiores, até o nível constitucional e a Constituição, nessa hierarquia o patamar mais elevado. Portanto, todas as demais normas devem haurir seu fundamento de validade no texto constitucional.⁸⁴

Sendo assim, o termo “atendidos os requisitos de lei” que está contido nos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal referem-se, efetivamente, aos

⁸⁴ CHIESA, Clélio. *A Competência Tributária do Estado brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas*, p. 214-215

requisitos que podem ser estabelecidos para a fruição do benefício”⁸⁵. No entanto, “essa cláusula não reporta às condições para a existência e legalização da pessoa imune – e, assim, desinfluyente para o tema em análise afirmar que estas podem ser estabelecidas por lei ordinária”⁸⁶, prevalecendo o que está estabelecido no artigo 146, II da Constituição Federal. Logo, o Código Tributário Nacional, que foi recepcionado pela Carta Magna como lei complementar em sentido material, é competente para estipular tais requisitos e, efetivamente, o faz no seu artigo 14, cujos requisitos já analisamos.

Embora o entendimento majoritário da doutrina⁸⁷ seja este apontado no presente trabalho, de que lei ordinária é imprópria para regular os requisitos necessários à fruição das imunidades das entidades de assistência social, leis ordinárias, que abaixo analisamos, estabeleceram requisitos, que se não bastassem inconstitucionais pela forma (uma vez que estabelecidos por legislação incompetente), inconstitucionais também pelo conteúdo, pois claramente suplantam o benefício, impedindo a sua fruição, restringindo o âmbito eficaz da norma imunizante.

Portanto, as entidades de assistência social são obrigadas a cumprir não apenas com os requisitos, amparados constitucionalmente, do artigo 14 do Código Tributário Nacional, mas também com os requisitos das leis ordinárias, abusivos e inconstitucionais.

Analisaremos em seguida os requisitos das Leis Ordinárias de 9.532/97, 8.212/91, cujas redações foram inúmeras vezes modificadas e atualizadas e 10.260/01.

3.5.1. Requisitos da Lei 9.532/97

⁸⁵ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p. 165

⁸⁶ COSTA, Regina Helena. *Imunidades Tributárias* – Teoria e Análise da Jurisprudência do STF, p. 165

⁸⁷ Muitos dos autores já citados no presente trabalho se posicionam pela impossibilidade de que a regulamentação das imunidades se dê por meio de lei ordinária, dentre eles, Clélio Chiesa, Leandro Marins de Souza e Regina Helena Costa.

A Lei 9532/97 é resultado da conversão da Medida Provisória 1.602, de 1997 e sua alteração mais recente se deu pela Lei 12.402/11. A lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997, estabelece em seus artigos 12 e 15:

Art. 12. Para efeito do disposto no art. 150, inciso VI, alínea "c", da Constituição, considera-se imune a instituição de educação ou de assistência social que preste os serviços para os quais houver sido instituída e os coloque à disposição da população em geral, em caráter complementar às atividades do Estado, sem fins lucrativos.

§ 1º Não estão abrangidos pela imunidade os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 2º Para o gozo da imunidade, as instituições a que se refere este artigo, estão obrigadas a atender aos seguintes requisitos:

- a) não remunerar, por qualquer forma, seus dirigentes pelos serviços prestados;
- b) aplicar integralmente seus recursos na manutenção e desenvolvimento dos seus objetivos sociais;
- c) manter escrituração completa de suas receitas e despesas em livros revestidos das formalidades que assegurem a respectiva exatidão;
- d) conservar em boa ordem, pelo prazo de cinco anos, contado da data da emissão, os documentos que comprovem a origem de suas receitas e a efetivação de suas despesas, bem assim a realização de quaisquer outros atos ou operações que venham a modificar sua situação patrimonial;
- e) apresentar, anualmente, Declaração de Rendimentos, em conformidade com o disposto em ato da Secretaria da Receita Federal;
- f) recolher os tributos retidos sobre os rendimentos por elas pagos ou creditados e a contribuição para a seguridade social relativa aos empregados, bem assim cumprir as obrigações acessórias daí decorrentes;
- g) assegurar a destinação de seu patrimônio a outra instituição que atenda às condições para gozo da imunidade, no caso de incorporação, fusão, cisão ou de encerramento de suas atividades, ou a órgão público.
- h) outros requisitos, estabelecidos em lei específica, relacionados com o funcionamento das entidades a que se refere este artigo.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado integralmente ao incremento de seu ativo imobilizado.

§ 3º Considera-se entidade sem fins lucrativos a que não apresente superávit em suas contas ou, caso o apresente em determinado exercício, destine referido resultado, integralmente, à manutenção e ao desenvolvimento dos seus objetivos sociais. (Redação dada pela Lei nº 9.718, de 1998)

(...)

Art. 15. Consideram-se isentas as instituições de caráter filantrópico, recreativo, cultural e científico e as associações civis que prestem os serviços para os quais houverem sido instituídas e os coloquem à disposição do grupo de pessoas a que se destinam, sem fins lucrativos.

§ 1º A isenção a que se refere este artigo aplica-se, exclusivamente, em relação ao imposto de renda da pessoa jurídica e à contribuição social sobre o lucro líquido, observado o disposto no parágrafo subsequente.

§ 2º Não estão abrangidos pela isenção do imposto de renda os rendimentos e ganhos de capital auferidos em aplicações financeiras de renda fixa ou de renda variável.

§ 3º Às instituições isentas aplicam-se as disposições do art. 12, § 2º, alíneas "a" a "e" e § 3º e dos arts. 13 e 14.

Pela leitura dos artigos citados, verificamos que a lei ordinária reproduz alguns dos requisitos já estabelecidos pelo Código Tributário Nacional, além de criar outros claramente inconstitucionais, já que limitam a eficácia da previsão constitucional ao criar empecilhos ao gozo das imunidades.

Ao enumerar mais requisitos do que aqueles estabelecidos pela legislação competente, que é a lei complementar, a lei ordinária 9.532/97 se torna inconstitucional, não apenas formalmente, mas também materialmente, por restringir as imunidades das entidades de assistência social, benefício constitucionalmente garantido.

3.5.2. Requisitos da Lei 8.212/91

A Lei 8.212/91 sofreu inúmeras alterações ao longo de sua vigência, passando pelas leis 9.732/98 e 10.260/01, até a sua mais recente alteração pela lei 12.470/11. O objetivo da legislação analisada não era, ao contrário do que insistem em afirmar as Fazendas Públicas, o de regulamentar as imunidades tributárias previstas no artigo 195, §7º (imunidades das entidades de assistência social em relação às contribuições) da Constituição Federal. A lei 8.212/91 veio para instituir isenções às contribuições. Prova de que a lei em questão trata de benefício diverso

daquele concedido constitucionalmente é a abrangência das isenções⁸⁸, concedidas pela lei ordinária, muito inferior à abrangência das imunidades estabelecidas no artigo 195, §7º da Constituição Federal.

No entanto, sua redação foi interpretada pelas Fazendas Públicas como forma de barreira à fruição das imunidades previstas no artigo 195, §7º. Desse modo, o artigo 55 da lei 8.212/91 acabou por limitar a fruição das imunidades relativas às contribuições sociais.

Art. 55. Fica isenta das contribuições de que tratam os arts. 22 e 23 desta Lei a entidade beneficente de assistência social que atenda aos seguintes requisitos cumulativamente:

I - seja reconhecida como de utilidade pública federal e estadual ou do Distrito Federal ou municipal;

II - seja portadora do Certificado ou do Registro de Entidade de Fins Filantrópicos, fornecido pelo Conselho Nacional de Serviço Social, renovado a cada três anos;

III - promova a assistência social beneficente, inclusive educacional ou de saúde, a menores, idosos, excepcionais ou pessoas carentes;

IV - não percebam seus diretores, conselheiros, sócios, instituidores ou benfeitores remuneração e não usufruam vantagens ou benefícios a qualquer título;

V - aplique integralmente o eventual resultado operacional na manutenção e desenvolvimento de seus objetivos institucionais, apresentando anualmente ao Conselho Nacional da Seguridade Social relatório circunstanciado de suas atividades.

§ 1º Ressalvados os direitos adquiridos, a isenção de que trata este artigo será requerida ao Instituto Nacional do Seguro Social (INSS), que terá o prazo de 30 (trinta) dias para despachar o pedido.

§ 2º A isenção de que trata este artigo não abrange empresa ou entidade que, tendo personalidade jurídica própria, seja mantida por outra que esteja no exercício da isenção.

A estipulação de requisitos para fruição das imunidades pela lei citada constitui, para Clélio Chiesa, não apenas vício formal, mas também vício material.

⁸⁸ Aqui, na lei ordinária, foi empregado corretamente o termo “isenções”, pois de isenções, em verdade, aqui se trata. Já no artigo 195, § 7º da Constituição Federal, embora se utilize o mesmo termo, se trata não de isenção e sim de imunidade.

O vício formal revela-se na veiculação, por meio de lei ordinária, de normas gerais de Direito Tributário acerca da regulamentação das imunidades condicionadas, sendo que está, expressamente, no art. 146, II, da Constituição Federal determinado que o instrumento próprio para tal fim é a lei complementar.

Já quanto ao vício material, dentre outros, podem ser apontados: a) os consistentes em redefinir o conceito de instituição de educação e assistência social sem fins lucrativos, para efeito de gozo das imunidades contemplada no art. 15º, VI, “c”, da Constituição Federal; b) os consistentes na estipulação de condições para o gozo dos benefícios da referida imunidade não previstas nem no texto constitucional nem no Código Tributário Nacional. Tudo com vistas a restringir indevidamente o alcance da imunidade do art. 150, VI, “c”, da Constituição.⁸⁹

Além de todas as irregularidades já apontadas, outro vício formal há que ser aqui ressaltado, o da Lei 9.732/98 que alterou a Lei 8.212/91, que não atendeu ao procedimento regular legislativo, uma vez que uma série de manobras foram utilizadas para alterar a redação da proposta original da Lei.

As alterações legislativas até agora feitas serviram apenas como mais um forma de limitação do benefício constitucional, uma vez cada nova legislação acrescenta novo requisito que dificulte ainda mais o direito fundamental das imunidades. Como, por exemplo, a exigência trazida pela Lei 10.260/01 de *destinação específica* dos recursos das entidades de assistência social. A entidade deve cumprir os requisitos constitucionais e do Código Tributário Nacional, que prevê que os recursos devem ser empregados para o fim social a que se destina a entidade.

A imunidade do §7º do artigo 195 da Constituição Federal tem como base a “importante missão de proteger, cercar o ser humano do mínimo vital indispensável à existência digna, através de ações de assistência social, impedindo que o exercício do poder tributário o aniquile ou embarace o funcionamento dessas entidades”.⁹⁰

Por todo o exposto, está mais que provada a inconstitucionalidade das Leis Ordinárias para regulamentar o gozo das imunidades das entidades de assistência

⁸⁹ CHIESA, Clélio. A Competência Tributária do Estado brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas, p. 215-216

⁹⁰ CARVALHO, Rogério Tobias de. *Imunidade Tributária e Contribuições para a Seguridade Social*, p. 112

social. Devendo seus dispositivos ser ignorados tanto pela Administração Pública quanto pelo judiciário, no momento de concessão do benefício às entidades de assistência social.

4. CONCLUSÃO

As imunidades tributárias são hipóteses de não-incidência constitucionalmente qualificadas, o que implica dizer que são normas de estrutura que alteram de forma qualitativa as normas tributantes, impedindo que ocorra a incidência, que nasça a relação jurídica tributária, que se estruture o vínculo abstrato que obriga ao pagamento do tributo.

Opera-se por meio das imunidades uma desoneração da carga tributária de certas pessoas, objetos ou situações ligadas a princípios constitucionais com o intuito de realizar tais princípios. O fim último da tributação é a realização da justiça social, redistribuindo riquezas com base em uma tributação proporcional e progressiva, de acordo com o princípio da capacidade contributiva, respaldando-se nos princípios da isonomia e republicano que visam dar tratamento igualitário aos contribuintes, garantindo que todos devam contribuir para a realização dos fins sociais, inclusive o Estado. O princípio da moralidade administrativa, dentre seus inúmeros reflexos, aponta a necessidade de uma reta administração para promover a justiça social, no caso em questão, a justiça tributária.

As imunidades das entidades de assistência social são cláusulas pétreas da Constituição Federal, cujo fundamento é a realização dos direitos sociais com o auxílio de toda a Sociedade, destinatária final dessas imunidades. Embora seja do Estado a responsabilidade primeira na promoção da justiça social, este não pode de maneira direta proporcioná-la, por esse motivo prevê mecanismos para que a iniciativa privada divida com ele essa responsabilidade. Dois desses mecanismos são os artigos 150, VI, “c” e 195, §7º, ambos da Constituição Federal.

Tais imunidades referem-se aos impostos como um todo e às contribuições sociais, embora possam, por meio de emenda constitucional, ter seu alcance ampliado aos demais tributos. No entanto, o oposto não pode ocorrer. Nem mesmo por emenda constitucional podemos restringir a eficácia das normas constitucionais imunizantes.

Na prática, infelizmente, não é o que ocorre: foram criadas leis ordinárias com o intuito de regulamentar essas imunidades. No entanto, a única espécie legislativa apta a regulamentar o gozo das imunidades previstas nos artigos acima citados é a lei complementar. Somente lei complementar pode, com base nos

requisitos apontados pela própria Constituição, regulamentar a matéria. Sendo assim, o Código Tributário Nacional, recepcionado em nosso ordenamento jurídico com o *status* de lei complementar, é o responsável por tal encargo e o cumpre em seu artigo 14.

O artigo 14 do Código Tributário Nacional, lido conjuntamente com a Constituição Federal, aponta como requisitos ao gozo das imunidades tributárias das entidades de assistência social: i) que as instituições sejam de assistência social, porque suas atividades promovem os direitos sociais enumerados na Constituição; ii) que a lucratividade não seja o fim último da entidade - o lucro é permitido desde que não seja distribuído entre os diretores ou associados das entidades, o que não impede a remuneração justa para aqueles que ocupam qualquer cargo que seja na organização, direção ou funcionamento da entidade; iii) que os valores obtidos na realização de atividades lucrativas sejam empregados nas finalidades assistenciais no Brasil, sendo permitida a realização de atividades cujas rendas sejam revertidas para a finalidade assistencial das entidades, desde que respeitada a livre concorrência e os limites do território nacional; iv) que sejam cumpridas as “obrigações acessórias” - todas as tarefas que possibilitem a fiscalização do cumprimento dos requisitos, acima enumerados, devem ser cumpridas.

Cumpridos os requisitos apontados, a entidade faz jus às imunidades dos artigos 150, VI, “c” e 195, §7º da Constituição Federal. Os requisitos apontados pelas Leis Ordinárias 9.532/97 e 8.212/91 e todas as demais Lei posteriores que as alteraram, atualizaram ou ampliaram são inconstitucionais, não apenas formal, mas também materialmente.

Formalmente porque o artigo 146, II da Constituição Federal estabelece claramente ser a lei complementar competente para regulamentar matéria que trata de limitação constitucional ao poder de tributar, como é caso das imunidades. Materialmente porque os requisitos estabelecidos nas leis ordinárias citadas vão muito além daqueles estabelecidos pela Constituição Federal e pelo artigo 14 do Código Tributário Nacional, restringindo o âmbito eficaz das normas constitucionais que preveem as imunidades.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. Limitações constitucionais ao poder de tributar. 7ª edição revista e compl. à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/1996. Rio de Janeiro, Forense, 2001.

BARRETO, Aires F.; BARRETO, Paulo Ayres. Imunidades tributárias: limitações constitucionais ao poder de tributar. 2ª edição. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 4ª edição. São Paulo: Noeses, 2007.

BORGES, José Souto Maior. Teoria Geral da Isenção Tributária. 3ª edição, 2ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2007

BRANCO, Paulo Gustavo Gonet; COELHO, Inocêncio Mártires; MENDES, Gilmar Ferreira. Curso de direito constitucional. 4ª Ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2009.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL. Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966. Denominado Código Tributário Nacional pelo artigo 7º do Ato Complementar nº 36, de 113.3.1967. Diário Oficial da União, de 27 de outubro de 1966 e retificado no Diário Oficial da União de 31 de outubro de 1966.

BRASIL. Lei 8.212, de 24 de julho de 1991. Diário Oficial da União, de 25 de julho de 1996, republicado em 11 de abril de 1996 e em 14 de agosto de 1998.

BRASIL. Lei 9.532, de 10 de dezembro de 1997. Diário Oficial da União, de 11 de dezembro de 1997.

BRASIL. Lei 9.732, de 11 de dezembro de 1998. Diário Oficial da União, de 14 de dezembro de 1998.

BRASIL. Lei 10.260, de 12 de julho de 2001. Diário Oficial da União, de 13 de julho de 2001.

BRASIL. Lei 12.402, de 2 de maio de 2011. Diário Oficial da União, de 3 de maio de 2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 27ª edição, revista, ampliada e atualizada até a Emenda Constitucional n. 67/2010. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 17ª edição. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO. Rogério Tobias de. Imunidade Tributária e Contribuições para a Seguridade Social. Rio de Janeiro: Renovar, 2006.

CHIESA, Clélio. A Competência Tributária do Estado Brasileiro – desonerações nacionais e imunidades condicionadas. São Paulo: Max Limonad, 2002.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária – O significado do art. 116, parágrafo único, do CTN. 3ª edição. São Paulo: Dialética, 2003.

COSTA, Regina Helena. Imunidades Tributárias: Teoria e Análise da Jurisprudência do STF. 2ª edição, revista e atualizada. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 2006.

DAUDT, Edmar Viane Marques. Imunidade das Entidades Assistenciais. 183 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2003.

FERREIRA, António Gomes. Dicionário de Latim- Português. Porto: Porto Editora, 1988.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Eficácia e aplicabilidade das limitações constitucionais ao poder de tributar. Editora Resenha Tributária. São Paulo:1997.

GRUPENMACHER, Betina Treiger . Imunidade Tributária - Reflexões acerca de seu conceito e perfil constitucional. In: Heleno Taveira Tôrres. (Org.). *Teoria Geral da Obrigação Tributária: estudos em homenagem ao Professor José Souto Maior Borges*. 1 ed. São Paulo: Malheiros, 2005, v. , p. 840-856.

JUSTEIN FILHO, MARÇAL. Curso de Direito Administrativo. 5ª Ed. Rev. e Atual. São Paulo: Saraiva, 2010.

MÂNICA, Fernando Borges. Imunidade Tributária das Entidades de Educação e de Assistência Social. 275 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná, Curitiba, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). Imunidades Tributárias. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais: Centro de Extensão Universitária, 1998 – Pesquisas tributárias. Nova série; n. 4.

NOGUEIRA, RUY BARBOSA. Imunidades contra impostos na Constituição anterior e sua disciplina mais completa na Constituição de 1988. 2ª edição revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 1992.

PACHECO, ÂNGELA Maria da Motta. Imunidade das Associações Civas de Assistência Social sem Fins Lucrativos. A Remuneração de Dirigentes não Macula a sua Natureza de Entidade Imune. Inconstitucionalidade do Requisito de não Remuneração de Dirigentes como Caracterizador da não Lucratividade Introduzido pela Lei nº 9.532, de 12 de Dezembro de 1997 (art. 12, §2º). In: Aristóteles Moreira Filho e Marcelo Jatobá Lôbo (Coord.). Belo Horizonte: Fórum, 2004, v., p. 239-271.

ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Contribuições Previdenciárias – Questões atuais. São Paulo: Dialética, 1996.

RODRIGUES, Denise Lucena. A imunidade como limitação à competência impositiva. São Paulo: Malheiros Editores Ltda., 1995.

SOUZA, Leandro Marins de. Imunidade Tributária: Entidades de Educação e Assistência Social. 1ª edição, 9ª tiragem. Curitiba: Juruá, 2009.

TORRES, RICARDO LOBO. Os Direitos Humanos a Tributação – Imunidades e Isonomia. Rio de Janeiro: Renovar, 1995.

WEIDLICH, Maria Paula Farina. Imunidade Tributária das Instituições sem Fins Lucrativos: disciplina legal e constitucional. São Paulo: MP Editora, 2005.

YOUNG, Lúcia Helena Briski. Entidades sem fins lucrativos – Imunidade e isenção tributária – Resumo Prático. 4ª edição. Curitiba: Juruá, 2008.